

Ягупова Елена Владимировна



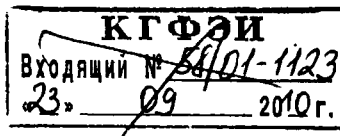
**РАЗВИТИЕ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
УПРАВЛЕНИЯ БИОБИЗНЕС-ПРОЦЕССАМИ
В ОВЦЕВОДСТВЕ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Воронеж - 2010



Работа выполнена в Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии.

- Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Балашова Наталья Николаевна
- Официальные оппоненты - доктор экономических наук, профессор
Широбоков Владимир Григорьевич
- кандидат экономических наук, доцент
Гальчина Ольга Николаевна
- Ведущая организация - Ставропольский государственный
аграрный университет

Защита состоится 15 октября 2010 г. в 13-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Воронежском государственном университете по адресу: 394068 г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40, 5-й корпус ВГУ, экономический факультет, ауд. 225.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Воронежского государственного университета.

Автореферат разослан «7» сентября 2010 г.



Ученый секретарь
диссертационного совета



Пожидаева Т.А.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях возрастает необходимость освоения сельскохозяйственными товаропроизводителями современных методов и средств управления, составной частью которых является развитие учетного обеспечения биобизнес-процессами. Именно учетное обеспечение, которое тесно взаимодействует с планированием, анализом, бюджетированием, контролем и регулированием, является важнейшим источником информации для разработки и принятия экономически обоснованных управленческих решений. Это в полной мере относится и к важной отрасли сельскохозяйственного производства - овцеводству. Овцеводство является источником таких видов сырья, как шерсть, овчина, а также ценных пищевых продуктов - баранины и молока.

Необходимость практического применения элементов учетного обеспечения биобизнес-процессов для принятия управленческих решений по качеству продукции, отражающихся на изменении качественных и количественных характеристик процесса производства овцеводческой продукции, обуславливает применение современных учетных методик, соответствующих международным стандартам.

Состояние изученности проблемы. Значительный вклад в проблему развития учета затрат и калькулирования себестоимости продукции внесли отечественные ученые: А.Ф. Аксененко, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, А.А. Додонов, В.Б. Ивашкевич, В.Э. Керимов, С.А. Николаева, П.П. Новиченко, В.Ф. Палий, В.Д. Смирнов, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, А.А. Шапошников, А.Д. Шеремет и др.; зарубежные ученые: Ч. Гаррисон, К. Друри, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен и др.

Исследованиям в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции сельского хозяйства посвящены работы Р.А. Алборова, И.Н. Белого, М. Ф.Бычкова, С.М. Бычковой, Г.М. Лисовича, И.Ю. Ткаченко, М.З. Пизенгольца, В.К. Радостовца, В.Г. Широбокова, Л.И. Хоружий .

Процессы и тенденции, характеризующие развитие производственного учета, также изучаются и анализируются в научных трудах зарубежных ученых Дж. К. Ван Хорн., Э. Дж.. Долан, К. Друри, Д. Райта, Л.Оулера, Р. Энтони и др. Зарубежный опыт может стать отправной точкой фор-

мирования и успешного внедрения производственного учета, повышающего эффективность работы сельскохозяйственных предприятий. Вместе с тем многие вопросы развития учетного обеспечения остаются дискуссионными и нуждаются в дальнейших исследованиях.

В овцеводстве практически повсеместно продолжает применяться ранее сложившаяся система производственного учета затрат, не отвечающая в полной мере потребностям оперативного управления биобизнес-процессами, не обеспечивающая оптимизацию производственных затрат и усиление контроля деятельности овцеводческих организаций и в связи с этим препятствующая повышению конкурентоспособности сельскохозяйственных товаропроизводителей. Действующий порядок учета затрат на производство продукции овцеводства крайне слабо увязан с организационно-технологическими особенностями отрасли.

Разработанные в диссертации положения по развитию учетного обеспечения биобизнес-процессов для овцеводческих предприятий и построению системы учетно-контрольного бюджетирования основываются на синтезе методологических подходов и теоретических решений, предложенных этими исследователями.

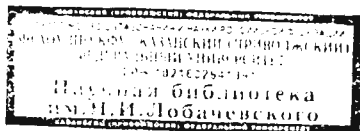
Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических и организационно-методических положений учетного обеспечения управления биобизнес-процессами в овцеводстве и подготовке практических рекомендаций по их внедрению.

Для достижения указанной цели исследования были поставлены и решены следующие научные и практические задачи:

- обосновать необходимость использования понятия «биобизнес-процесс», дополнить учетную классификацию затрат с учетом биобизнес-процессов и номенклатуру калькуляционных статей в овцеводстве в зависимости от целей производства продукции, которые позволят разграничить объекты учета затрат;

- исследовать тенденции развития отрасли овцеводства на современном этапе развития АПК;

- дать рекомендации по организации учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения затрат, отражающие биобизнес-процессы в овцеводстве;



- разработать формат управленческой отчетности, удовлетворяющей требованиям информационного обеспечения учета производственных затрат и калькулирования продукции овцеводства в системе управления биобизнес-процессами;

- усовершенствовать методику исчисления себестоимости продукции овцеводства;

- разработать рекомендации по внедрению бюджетирования в системе учетного обеспечения биобизнес-процессами в овцеводческих хозяйствах.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические, методические и практические проблемы бухгалтерского учета в системе управления биобизнес-процессами овцеводческих организаций.

Объектом исследования являются овцеводческие предприятия Волгоградской области. В качестве базовых выступили СПК племзавод «Ромашковский» Палласовского района и ОАО «ПЗ «Привольный» Светлоярского района.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой послужили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского учета, калькулирования себестоимости продукции овцеводства и концепции управления бизнес-процессами, нормативно-правовые акты Российской Федерации, международные и российские стандарты по бухгалтерскому учету, указания и рекомендации министерств и ведомств по вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; статистическая информация и материалы, полученные автором в результате исследования состояния учета и отчетности в сельскохозяйственных организациях.

В диссертационной работе использовались абстрактно-логический, экономико-статистический и монографический методы исследования, группировки, систематизации теоретического и практического материала.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования заключается в развитии учетного обеспечения управления биобизнес-процессами в овцеводстве в соответствии с МСФО, имеющего существенное значение для совершенствования теории и практики бухгалтерского учета.

Получены следующие основные результаты, характеризующие научную новизну, и выносимые на защиту:

- впервые даны авторские определения биобизнес-процесса и биобизнес-операций, содержащие более детальное структурирование технологического процесса производства продукции овцеводства; уточнена классификация учета производственных затрат с учетом специфики отрасли овцеводства и управления биобизнес-процессами;

- в ходе статистического анализа выявлены региональные особенности и определены тенденции динамики численности, продуктивности овец, производства продукции овцеводства в разрезе отдельных категорий хозяйств области, выделены «проблемные» точки развития отрасли овцеводства, оказывающие влияние на учетное обеспечение управления биобизнес-процессами;

- теоретически обоснована и разработана система организации учета затрат, отражающая биобизнес-процессы и биобизнес-операции в соответствии с организационно-технологическими особенностями производства в овцеводстве;

- предложены формы внутренних учетных регистров, используемые в учете производственных затрат овцеводства с целью осуществления оперативного учета, контроля и выявления отклонений затрат по местам возникновения и центрам ответственности, подготовке информации для принятия решений управленческим персоналом организации;

- разработана методика учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в овцеводческих хозяйствах, позволяющая учитывать рыночную цену реализованной продукции овцеводства;

- предложена методика учетного бюджетирования затрат для центров ответственности по производству продукции овцеводства, которая основана на нормах и нормативах затрат на производство продукции, что позволит повысить внутренний контроль и оптимизировать получение информации для принятия своевременных управленческих решений, способствующих рациональному использованию производственных ресурсов.

Практическая значимость результатов исследования. Практическая значимость заключается в разработке методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции овцеводства, отражающих биобизнес-процессы овцеводства, предложений по внедре-

нию и использованию системы бюджетирования центрами ответственности в хозяйствах овцеводства. Разработанные учетные регистры позволят существенно повысить комплексность получения управленческой информации и усилить качество внутрихозяйственного контроля.

Материалы данного исследования могут быть использованы в учебном процессе при чтении курсов лекций по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет» и «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях АПК».

Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования могут применяться сельскохозяйственными организациями овцеводства при организации бухгалтерского учета производственных затрат.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Основные теоретические и практические результаты исследования докладывались на Международной научно-практической конференции «Образование, наука, практика: инновационный аспект», Международной научно-практической конференции «Проблемы и тенденции устойчивого развития аграрной сферы», Международной научно-практической конференции «Использование инновационных технологий для решения проблем АПК в современных условиях», Международной научно-практической конференции «Новые направления в решении проблем АПК на основе современных ресурсосберегающих, инновационных технологий». Отдельные методические разработки по развитию учетного обеспечения управления биобизнес-процессами в овцеводстве были внедрены в практическую деятельность СПК племзавод «Ромашковский» и учетный процесс экономического факультета Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии при подготовке студентов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и по направлению 080100 «Экономика».

Наиболее существенные положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в исследовании нашли свое отражение в пяти публикациях общим объемом 1,1 п.л., в том числе в одном издании, включенном в список ВАК РФ.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы и приложений. Работа изложена на 143 страницах машинописного текста и

содержит 20 таблиц, 19 рисунков и 5 приложений. Список используемой литературы включает в себя 140 наименований.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет и объект исследования, представлена научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе «Теоретические положения учета производственных затрат в специализированных предприятиях овцеводства» раскрывается роль и значение производственных затрат как объекта учета, уточняется классификация учета производственных затрат, представляющая собой разработку методического обеспечения биобизнес-процессов в овцеводстве.

Во второй главе «Современное состояние учета производственных затрат в овцеводстве» проведено комплексное исследование динамики поголовья и продуктивности овцеводства, выявлены региональные особенности производства продукции овцеводства, в разрезе отдельных категорий хозяйств области, рассмотрен действующий порядок исчисления себестоимости продукции овцеводства, предложены формы внутренних учетных регистров, используемые в учете производственных затрат овцеводства с целью осуществления оперативного контроля и учета отклонений затрат по местам возникновения и центрам ответственности.

В третьей главе «Совершенствование учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции овцеводства по биобизнес-процессам на предприятиях овцеводства» разработана система организации учета затрат отражающая, биобизнес-процессы и биобизнес-операции в соответствии с организационно-технологическими особенностями производства в овцеводстве, рассмотрены вопросы бюджетирования и учета производственных затрат по центрам ответственности и местам возникновения затрат, уточнена методика учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в овцеводческих хозяйствах, позволяющая учитывать рыночную стоимость реализованной продукции.

В заключении обобщены и сформулированы основные результаты исследований и даны практические рекомендации по их использованию.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Впервые даны авторские определения биобизнес-процесса и биобизнес-операций, содержащие более детальное структурирование технологического процесса производства продукции овцеводства; уточнена классификация учета производственных затрат с учетом специфики отрасли овцеводства и управления биобизнес-процессами;

Учет производственных затрат - комплексная отрасль знаний, объединяющая несколько экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ, ряд других. В этом есть его большое преимущество, так как именно на стыках экономических наук, при использовании разных научных методов происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям.

По нашему мнению, учет производственных затрат «включает функции отражения биобизнес-процессов и сопутствующих им биобизнес-операций в определенных местах возникновения затрат и центрах ответственности с целью оперативного управления биопроизводством и необходимостью калькулирования себестоимости произведенной продукции».

Под биобизнес-процессами следует понимать комплекс биобизнес-операций по трансформации биологических активов, направленный на получение прибыли. В свою очередь, биобизнес-операции - это движение биологических активов, направленное на непрерывный технологический процесс деятельности организации.

Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости занимает центральное место в системе управленческого учета, поскольку становление ее произошло от калькуляционного учета.

Особенностями производственного учета в овцеводстве являются:

- характер производственной деятельности, обусловленный принадлежностью к биологическим циклам выращивания и хозяйственного использования овец;

- виды биобизнес-операций, характеризующие специфику производственного биобизнес-процесса в соответствии с технологией и организацией производства и управления им;

- размеры и специализация овцеводческих организаций;

- объем обрабатываемых данных;

- требования к информации, предъявляемые органами нормативного регулирования, другими заинтересованными пользователями в деятельности организации, а также внутренними пользователями для того, чтобы помочь им принимать оптимальные решения по повышению производительности и эффективности хозяйственных операций.

Для научно обоснованной организации учета затрат важное значение имеет классификация производственных затрат, поэтому чтобы обеспечить более обоснованное формирование себестоимости готовой продукции овцеводства нами дополнена классификация затрат с учетом биобизнес-процессов отрасли (рис.1.).

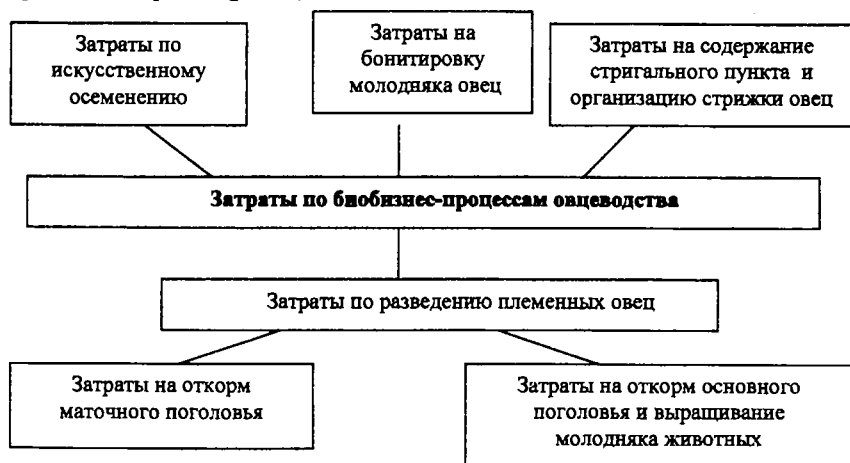


Рис.1. Классификация затрат биобизнес-процессов отрасли

Учет затрат на производство осуществляется на основе оформленной в установленном соответствующими положениями порядке первичной учетной документации, составление которой должно обеспечивать учет затрат не только в разрезе элементов и статей затрат по видам производимой продукции, выполняемых работ и услуг, но и по центрам ответственности и местам возникновения затрат.

2. В ходе статистического анализа выявлены региональные особенности и определены тенденции динамики численности, продуктивности овец, производства продукции овцеводства в разрезе отдельных категорий хозяйств области, выделены «проблемные» точки развития отрасли овцеводства, оказывающие влияние на учетное обеспечение управления биобизнес-процессами;

Отрасль овцеводства в Волгоградской области начала развиваться с 1916 года, в то время поголовье овец составляло 1326 тысяч голов. Разведением овец занимались сельскохозяйственные предприятия.

В процессе аграрных преобразований определенная ставка делалась на КФХ - сельскохозяйственных товаропроизводителей нового типа. Количество сельскохозяйственных животных, принадлежащих данным категориям хозяйств (в том числе и овец) существенно выросло и в настоящее время составляет 7,7 %, а основное поголовье сосредоточено в хозяйствах населения, 26,8% приходится на сельскохозяйственные организации.

Таблица 1

Структура поголовья овец по категориям хозяйств в
Волгоградской области (%)

Годы	Все категории хозяйств	Сельскохозяйственные организации	Хозяйства населения	КФХ и частные предприятия
1991	100,0	71,0	28,9	0,1
1996	100,0	54,0	42,1	3,4
2001	100,0	31,2	64,9	3,9
2006	100,0	28,7	65,4	5,8
2007	100,0	27,5	65,5	7,0
2008	100,0	26,3	66,0	7,0
2009	100,0	26,8	66,3	7,7

Несмотря на сложные условия хозяйствования овцеводческие хозяйства Волгоградской области все таки добиваются повышения продуктивности. В настоящее время Волгоградская область занимает 13 место в России по производству баранины. Лидером по производству баранины среди районов Волгоградской области на протяжении последних 6 лет является Палласовский район. Хотя у сельскохозяйственных товаропроизводителей данного района за этот период наблюдается снижение производства баранины (за исключением 2006 года) ежегодно в среднем на 3- 4 %.

На данный момент времени район не сдает своих позиций и его доля в общем производстве составляет более 60 %. Овцеводство является ос-

новным, а часто и единственным средством производства, обеспечивающим их использование для получения продукции, повышения занятости и благосостояния населения Палласовского района. Продуктивность животных, наряду с поголовьем, является фактором, влияющим на уровень валового продукта отрасли.

Одним из видов продуктивности овцеводства является прирост живой массы. По производству баранины Палласовский район лидирует, среднесуточный прирост его животных уступает многим районам, таким как Быковскому, Калачевскому, Котельниковскому и другим. Это объясняется довольно суровыми условиями производства продукции овцеводства, характерными для Палласовского района.

К «проблемным» точкам развития отрасли овцеводства относятся: отсутствие спроса на шерсть; высокая ценовая конкуренция по сравнению с импортными аналогами; высокая себестоимость продукции; отсутствие госзаказов; низкая покупательская способность населения; отсутствие финансовых ресурсов; низкая прибыльность. На наш взгляд эти проблемы необходимо учитывать при построении эффективной системы бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, отвечающей потребностям управления биобизнес-процессами.

3. Теоретически обоснована и разработана система организации учета затрат отражающая биобизнес-процессы и биобизнес-операции в соответствии с организационно-технологическими особенностями производства в овцеводстве.

Важнейшими задачами на стадиях биобизнес-процесса производства и продукции являются: учет стабильного качества продукции, выявление возможных направлений совершенствования продукции, выполнение работ по подготовке к сертификации шерсти и организации ветеринарного контроля. Общий процесс производства продукции овцеводства и воспроизводства основного стада - это несколько взаимосвязанных технологических биобизнес-процессов, которые в свою очередь представлены технологическими особенностями.

Взаимосвязь биобизнес-процессов и биобизнес-операций в отрасли овцеводства представлена в табл. 2.

**Структура производственных биобизнес-процессов и
биобизнес-операций в овцеводстве**

Основные производственные биобизнес-процессы	Биобизнес-операции, выполняемые в рамках биобизнес-процесса
1. Искусственное осеменение	- отбор и подбор баранов производителей; - забор семя; - осеменение.
2. Окот маточного поголовья	- получение и оприходование приплода; - уход за новорожденными ягнятами; - доразривание ягнят под матками до 4 месяцев; - вакцинация.
3. Откорм и выращивание	- откорм основного поголовья; - выращивание молодняка животных; - вакцинация; - ветеринарный контроль.
4. Бонитировка поголовья прошлого года рождения	- осмотр животных; - обмер животных; - взвешивание животных; - присвоение классности.
5. Стрижка основного стада	- подготовка животных; - стрижка; - оприходование и хранение шерсти; - обработка шерсти; - продажа шерсти.
6. Ремонт основного стада	- осмотр животных; - взвешивание животных; - разграничение по классности; - ремонт основного стада хозяйства.
7. Продажа продукции овцеводства	- осмотр животных; - взвешивание каждого животного; - продажа племенных животных; - продажа мяса; - продажа шерсти.

Технологическими и организационными особенностями предприятий племенного овцеводства и их влияние на организацию учета затрат являются: природно-климатические условия; сезонность производства; длительность процесса производства и несовпадение с рабочим периодом; многообразие применяемых дискретных технологий; использование средств производства, продуктивность которых не поддается точному учету ввиду влияния на них разных природных факторов; использование части произведенной продукции на собственные нужды; применение для оценки деятельности предприятий большого количества специфических показателей, таких как продуктивность скота, качество шерсти.

Перечисленные особенности и факторы оказывают влияние на организацию учета затрат в овцеводстве в общем виде. Ввиду того, что объектом исследования являются предприятия племенного овцеводства, нами исследован технологический процесс производства, состоящий из большого количества и разнообразия биобизнес-процессов, следующих один за другим, представленный на рис. 2, и оказывающий непосредственное влияние на выбор объекта и организацию учета затрат.



Рис. 2. Схема технологического биобизнес-процесса производства в племенном овцеводстве

Формирование системы информационного обеспечения в соответствии с особенностями биобизнес-процесса производства в овцеводстве предполагает принципиально новый подход к выделению объектов учета затрат. Учетное обеспечение производственного биобизнес-процесса в ов-

цеводстве предполагает детализацию и конкретизацию основных положений применительно к технологии и организации отрасли. Вследствие чего возникает необходимость и целесообразность рассмотрения процесса формирования информации в разрезе биобизнес-процессов, биобизнес-операций и видов работ (рис. 3.).

4. Предложены формы внутренних учетных регистров, используемые в учете производственных затрат овцеводства, с целью осуществления оперативного учета, контроля и выявления отклонений затрат по местам возникновения и центрам ответственности, подготовке информации для принятия решений управленческим персоналом организации.

В ходе проведенного исследования состояния сложившейся системы учета затрат на производство продукции овцеводства в специализированных хозяйствах Волгоградской области нами установлено, что первичные документы по учету затрат и выходу продукции отрасли овцеводства распределяются по следующим направлениям затрат: документы по учету затрат труда; документы по учету затрат предметов труда; документы по учету затрат средств труда; документы по учету выхода продукции.

Учет затрат в овцеводстве должен быть организован согласно технологическим и производственным особенностями биобизнес-процессов данной отрасли, то есть на каждой технологической стадии выращивания молодняка племенных овец имеются свои особенности. Так для документального оформления движения молодняка племенных овец нет типовой формы, так как акт на перевод животных (ф. № СП -47) не учитывает всех технологических биобизнес-процессов. В связи с этим, мы разработали документ, который может проследить движения молодняка племенных овец из группы в группу. Данный документ получил название «Журнал учета движения молодняка племенных овец по стадиям биобизнес-процессов».

Журнал заполняется с указанием, номера отары, пола ягненка, даты рождения и балансовой стоимости ягненка при рождении. Далее ежемесячно в журнале учета отражается по каждой стадии выращивания перевод с указанием даты перевода и стоимости содержания на предыдущей стадии. Отдельной строкой указывается фамилия, имя и отчество работника, за которым закреплено животное.

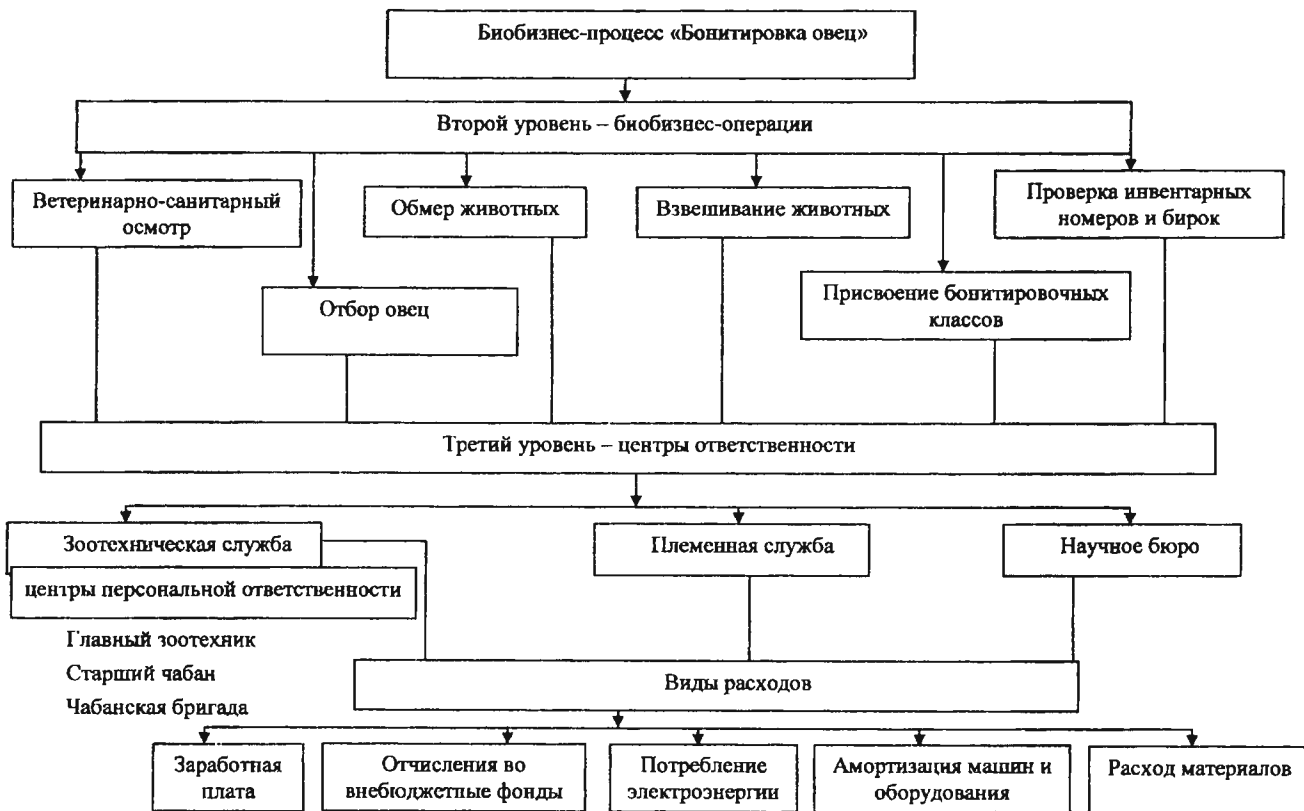


Рис.3. Объекты учета затрат биобизнес-процесса «Бонитировка овец»

В СПК племзаводе «Ромашковский» и ОАО «ЛТЗ «Привольный» основным документом по учету затрат предметов труда в овцеводстве является «Ведомость учета расхода кормов». Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу кормов, и списание их в расход. Вследствие того, что в себестоимости продукции овцеводства наибольший удельный вес занимают корма, важно обеспечить их рациональное и эффективное использование. В этих целях нами предложена «Ведомость учета расхода кормов», где предусмотрены не только количество голов, но и объекты учета затрат на корма по видам и полувозрастным группам овец.

Анализируемые предприятия не составляют отдельный документ о калькуляции себестоимости продукции овцеводства. Это, в свою очередь, не дает наглядной информации о формировании затрат на единицу продукции, а также не позволяет собрать необходимый материал для принятия управленческих решений по снижению себестоимости продукции. Поэтому, на наш взгляд, необходимо предложить разработанную нами специализированную форму документа, которую рекомендуем назвать «Калькуляционный отчет определения фактической себестоимости продукции овцеводства» (табл. 3).

Калькуляционный лист позволит проследить состав себестоимости по статьям затрат в целом, а также на единицу произведенной продукции. Эта форма документа полностью отвечает требованиям составления отчетности о затратах на производство и служит информационным документом при формировании учетно-аналитических данных.

5. Разработана методика учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в овцеводческих хозяйствах, позволяющая учитывать рыночную цену реализованной продукции.

По нашему мнению, метод распределения затрат по кормовым единицам, рекомендованный методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции, недостаточно раскрывает реальную экономическую ситуацию, так как нормы затрат кормовых единиц на шерсть и привес живой массы овец, были рассчитаны и в полной мере приемлемы тогда, когда реализационная цена шерсти была выше реализационной цены баранины в три - четыре раза.

Таблица 3

**Калькуляционный отчет определения фактической себестоимости
продукции овцеводства**

1. Состав статей затрат

Статьи затрат	Затраты всего, тыс. руб.		Затраты на 1 гол., тыс. руб.	
	Факт	План	Факт	План
1. Условно-переменные				
- корма всего:	7179	6560	0,6173	0,5641
из них собственного производства	7085	6350	0,6093	0,546
- средства защиты животных	112	102	0,0096	0,0088
- электроэнергия	313	189	0,0269	0,0162
- нефтепродукты	134	123	0,0115	0,0105
- оплата труда производственных рабочих	5464	4348	0,4699	0,3739
- отчисления на социальные нужды	1367	1087	0,1175	0,0935
- содержание основных средств	4118	1562	0,3541	0,1314
- потери от падежа животных	149	129	0,0128	0,0111
- работы и услуги	504	320	0,0433	0,0275
- прочие производственные затраты	1472	1022	0,1266	0,0879
2. Условно-постоянные				
- организация производства и управления	678	678	0,0583	0,0583
Всего затраты	21490	16120	1,8479	1,3862

2. Расчет себестоимости продукции овцеводства

№п/п	Показатели	Сумма, руб.
1.	Фактическая сумма затрат	21490012
2.	В том числе затраты на побочную продукцию	137100
3.	Затраты на продукцию за вычетом побочной	21352912
4.	Затраты на продукцию за вычетом затрат на приплод	19217620,8
5.	Распределение затрат	
	- доля затрат на приплод	10%
	- доля затрат на шерсть	49,83%
	- доля затрат на прирост живой массы	50,17%
6.	Затраты на шерсть	9576179,91
	Затраты на прирост живой массы	9641520,09
	Затраты на приплод	2135291,2
7.	Выход продукции:	
	- шерсть, ц	805
	- прирост живой массы,	4696
	- приплод, гол.	12660
8.	Фактическая себестоимость:	
	- 1 ц. шерсти,	11895,87
	- 1 ц. прироста живой массы,	2053,13
	- 1 головы приплода.	168,66

3. Корректировка плановой себестоимости до уровня фактической, руб.

№ п/п	Наименование продукции	Фактическая себестоимость, руб.		Плановая себестоимость, руб.		Сумма корректировки себестоимости, руб.		
		Всего	Единицы	Всего	Единицы	«+», «-»	Всего	Единицы
1.	Шерсть	9576175	11895,87	8219879	10211,03	«+»	1356296	1684,84
2.	Приплод	2135235	168,66	1623392	128,23	«+»	511843	40,43

4. Списание калькуляционной разницы

№ п/п	Направления использования продукции	Количество	Калькуляционная разница	Корреспондирующий счет
1.	Реализовано	789 ц.	«+»	90

А в настоящее время цена одного килограмма живой массы баранины и одного килограмма шерсти почти равны. В СПК племзаводе «Ромашковский» цена шерсти даже ниже, а количество произведенного мяса в шесть раз больше, чем шерсти.

Сложившаяся цена реализации с НДС в 2009 году составила:

- по шерсти в натуральном весе 1 ц - 4027,33 руб.,
- по овцам и мясу баранины в пересчете на живую массу 1 ц - 4948,20 руб.

Мы считаем, что правильнее будет проводить исчисление себестоимости продукции овцеводства также как по козоводству. Для определения суммы затрат на производство основных видов продукции козоводства из общей суммы затрат исключают стоимость побочной продукции и затраты на приплод на момент рождения. Себестоимость приплода на момент рождения в козоводстве определяют в размере 10% общей суммы затрат на содержание коз основного стада. Себестоимость шерсти, прироста живой массы и приплода определяется путем распределения затрат, приходящихся к основным видам продукции, пропорционально их стоимости по ценам реализации. Пример расчета себестоимости продукции овцеводства с учетом среднесложившихся закупочных цен рассмотрим в табл. 4.

Таблица 4

Калькулирование себестоимости продукции отрасли овцеводства с учетом закупочных цен в СПК племзаводе «Ромашковский»

Показатели	Количество продукции	Стоимость продукции по закупочным ценам, тыс. руб.	Удельный вес, %	Фактические затраты, тыс.руб.	Себестоимость продукции, руб.
Шерсть, ц	805	3242	12,24	2630,38	3267,5
Прирост, ц	988	4888	18,46	3967,05	4015,24
Приплод, ц	3708	18347	69,3	14892,57	4016,33
Итого	х	26478	100	21490	х

По данным таблицы общая сумма затрат (за минусом побочной продукции) по овцеводству на предприятии за 2009 год составила 21490 тыс.руб., а стоимость по фактически сложившимся закупочным ценам составила 26478 тыс.руб. После этого находим удельный вес в стоимости продукции по ее отдельным видам: деловой приплод - 69,3%, прирост - 18,46%, шерсть - 12,24%. По найденному соотношению производим распределение фактических затрат по отдельным видам продукции: деловой приплод - (21490 тыс. руб.*69,3% /100%) - 14892,57 тыс. руб., прирост -

(21490 тыс. руб.*18,46 % /100%)- 3967,05 тыс. руб., шерсть - (21490 тыс. руб.*12,24 % /100%) – 2630,38 тыс. рублей. Разделив вышеприведенные данные на количество произведенной продукции, определяем ее себестоимость, которая составляет соответственно 4016,33, 4015,24, 3267,5 рублей за центнер.

Таким образом, даже если цена реализации продукции останется на прежнем уровне, предприятие все равно получит прибыль от продажи своей продукции. При реализационной цене одного центнера шерсти - в натуральном весе - 4027,33 рублей, прибыль с каждого центнера составит 759,83 рубля, овцы и мясо баранины в пересчете на живую массу за один центнер - 4948,20 руб., прибыль составит 932,96 рублей. Предложенные рекомендации по совершенствованию учета затрат и калькулированию себестоимости продукции овцеводства позволят повысить качество планирования, контроля и принятия управленческих решений.

6. Предложена методика учетного бюджетирования затрат для центров ответственности по производству продукции овцеводства, которая основана на нормах и нормативах затрат на производство продукции, что позволит повысить внутренний контроль и оптимизировать получение информации для принятия своевременных управленческих решений, способствующих рациональному использованию производственных ресурсов.

В современных условиях внедрение системы бюджетирования в учетную практику СПК племзавод «Ромашковский» является объективной необходимостью, поскольку позволяет планировать деятельность структурных подразделений и управлять ею с помощью смет и экономических показателей, соизмерять вклад каждого структурного подразделения. Предлагаем апробировать на практике в СПК племзавод «Ромашковский» Палласовского района Волгоградской области следующие модели бюджетов производственных затрат отрасли овцеводства:

1. Годовой бюджет материальных затрат в овцеводстве;
2. Годовой бюджет затрат по оплате труда в овцеводстве;
3. Годовой бюджет затрат по вспомогательным производствам;
4. Генеральный годовой бюджет затрат по овцеводству.

Годовой генеральный бюджет аккумулирует все затраты в овцеводстве на год, связанные с биобизнес-процессом производства продукции (табл. 5.).

Таблица 5

Генеральный годовой бюджет затрат по овцеводству СПК племзавод «Ромашковский», тыс. руб.

Статья бюджета	Месяцы												Всего за год
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Корма	689	655	641	627	598	479	486	498	587	602	678	685	7243
- из них корма собственно- го производства	667	634	620	601	578	477	465	478	567	581	658	664	6990
Медикаменты и средства защиты животных	14	15	14	16	20	15	13	14	12	14	13	12	172
Нефтепродукты	5	4	3	2	7	2	3	4	3	4	2	5	44
Оплата труда	602	598	592	593	594	590	580	579	548	558	571	583	6988
Страховые взносы	88	88	87	87	87	86	85	85	82	83	84	86	1028
Содержание основных средств	357	355	356	350	347	348	348	337	331	336	353	350	4168
Работы и услуги вспомога- тельных производств	77	77	75	68	68	65	64	68	66	67	72	79	846
- водоснабжение	20	17	19	16	15	14	14	13	14	15	18	20	195
- электроснабжение	31	31	30	28	29	27	25	26	25	27	31	32	342
- транспортные услуги	21	23	18	17	19	18	15	14	15	16	17	19	212
- ремонтные мастерские	5	6	8	7	5	6	10	15	12	9	6	8	97
Общепроизводственные расходы	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	168
Общехозяйственные рас- ходы	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	84
Итого	1863	1810	1789	1764	1742	1671	1621	1606	1650	1685	1794	1821	20741

Генеральный годовой бюджет производственных затрат по овцеводству охватывает общую деятельность сельскохозяйственной организации в части производства овцеводческой продукции. Цель его составления – объединение и суммирование исходных данных, полученных при составлении частных бюджетов производственными комплексными бригадами в анализируемой отрасли. Данный бюджет должен составляться цехом овцеводства, являющимся центром ответственности в отрасли. В этом бюджете сводятся все данные по затратам овцеводства по всему сельскохозяйственному предприятию.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Современное состояние системы управления в овцеводстве не ориентировано на использование процессного подхода и требует модификации бухгалтерского учета в системе управления биобизнес-процессов. Нами дополнена классификация учета производственных затрат отражающая цели и задачи учета и представляющая собой разработку методического обеспечения биобизнес-процессов в овцеводстве, способствующая более четкой организации учета затрат с учетом каждой биобизнес-операции отрасли. Предлагаемая нами концепция управления деятельностью овцеводческих организаций на основе биобизнес-процессов, позволит оптимизировать затраты и обеспечить прозрачность систем управления.

2. Существующая на сегодняшний день методика калькулирования себестоимости продукции не учитывает реализационную цену произведенной продукции, что в свою очередь не дает возможность осуществлять планирование на должном уровне, приводит к убытков от производства продукции. Разработанная нами методика учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в овцеводческих хозяйствах позволяет учитывать рыночную цену реализованной продукции овцеводства, что обеспечивает рентабельность продукции, повышает качество планирования, контроля и принятия решений на каждом биобизнес-процессе.

3. Традиционная система бюджетирования не соответствует требованиям современного управления, поскольку не позволяет планировать деятельность структурных подразделений и управлять ею с помощью смет и экономических показателей, соизмерять вклад каждого структурного под-

разделения. Предлагаемая нами методика составления бюджета затрат для центров ответственности по производству продукции овцеводства, основанная на нормах и нормативах затрат на производство продукции, позволяет аккумулировать все затраты в овцеводстве, связанные с биобизнес-процессом производства продукции, и повышать внутренний контроль, а также оптимизировать получение информации для принятия своевременных управленческих решений, способствующих рациональному использованию производственных ресурсов.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Ягупова Е.В. Контроль затрат и доходов в овцеводстве посредством бюджетирования / Л.Н. Павлова, Е.В. Ягупова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010. – № 1. – С. 54–55. – (авторских 0,2 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

2. Ягупова Е.В. Бюджетирование в системе управления затратами в овцеводстве / Е.В. Ягупова // Образование, наука, практика: инновационный аспект : сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвященной памяти профессора А.Ф. Блинохвотова. – Пенза, 2008. – С. 389 – 390. – (авторских 0,13 п.л.).

3. Ягупова Е.В. Необходимость организации управленческого учета в овцеводстве / Е.В. Ягупова // Проблемы и тенденции устойчивого развития аграрной сферы: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 65-летию Победы в Сталинградской битве. – Волгоград, 2008. – С. 146–148. – (авторских 0,19 п.л.).

4. Ягупова Е.В. Управление и контроль за затратами на производство продукции овцеводства / Е.В. Ягупова // Использование инновационных технологий для решения проблем АПК в современных условиях: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 65-летию

102
образования ВГСХА. – Волгоград, 2009. – С. 267–271. – (авторских 0,31 п.л.).

5. Ягупова Е.В. Номенклатура статей затрат с учетом специфики отрасли овцеводства / Е.В. Ягупова // Новые направления в решении проблем АПК на основе современных ресурсосберегающих, инновационных технологий: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 65-летию Победы в Великой Отечественной войне. – Волгоград, 2010. – С. 195–197. – (авторских 0,19 п.л.).